تمهيد:

إن وجود العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية نشأ أساسا من اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالميا،مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي القوائم المالية سواء من مستثمرين أو غيرهم على اتخاذ لقرارات التي تستن د إلى معايير موحدة لذا فقط ظهرت الحاجة إلى وجود نوع من التوافق العالمي للبيانات والمعلومات المالية المقدمة من المنشأة التي تتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية مما يؤدي إلى اتساع وتشجيع الاستثمارات المالية في أنشطة بورصة الأوراق المالية،ومن ثم ظهرت أهمية إعدادا البيانات المالية التي تعتمدها المنشأة على أساس توافق دولي.

المبحث الأول: المحاسبة الدولية

سنحاول في هذا المبحث إعطاء صورة واضحة عن المحاسبة الدولية وذلك من خلال التعرض إلى مفهوم المحاسبة الدولية وتطورها وأهم المؤثرات التي تأثر فيها وكذا لتتطرق إلى مشاكلها وأهميتها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الدولية وأهميتها

من خلال استعراض الأدب المحاسبي فيما يتعلق بالمحاسبة الدولية يبدو أن هناك تعاريف مختلفة لها يقول Samuel 1985: "المحاسبة الدولية مصطلح عائم ذو مجالات عديدة متنوعة وغير متجانسة تماما"[1].

وقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية في العقود ثلاث الأخيرة ويرجع ذلك إلى:

- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهتمة بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبيۃ بين مختلف الدول.
- التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول.
- تركيز جهود أدبيات مهنة المحاسبة نحو التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية بين مختلف الدول.
- ظهور المنظمات المحاسبية الدولية مثل جمعية المحاسبين الأمريكيين.

مع كل هذه الأسباب إلا أن السبب الرئيسي للحاجة للمحاسبة الدولية يتمثل في أهمية الاستفادة من مهارات الكفاءة المتعلقة بعملية جمع ومعالجة البيانات.

يرى البعض أن المحاسبة الدولية هي الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية والبعض الآخر يرى أنها هي أحد الفروع المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية،ومن جهة أخرى يمكن الإشارة إليها أنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة عموما على المستوى الدولي[2].

أكدSamuel كذلك على التباين في تعريفها حيث صنف أربعة مفاهيم لها والتي يمكن حصرها في الآتي:

1محمد المبروك أبو زيد-المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية-إيتراك للطباعة و التوزيع-الإسكندرية-2005-ص45.

2أمين السيد أحمد لطفي- المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسية- الدار الجامعية-الإبراهيمية-رمل الإسكندرية-مصر-2004 ص10.

أ -المفهوم التاريخي للمحاسبة.

ب -المفهوم العالمي للمحاسبة.

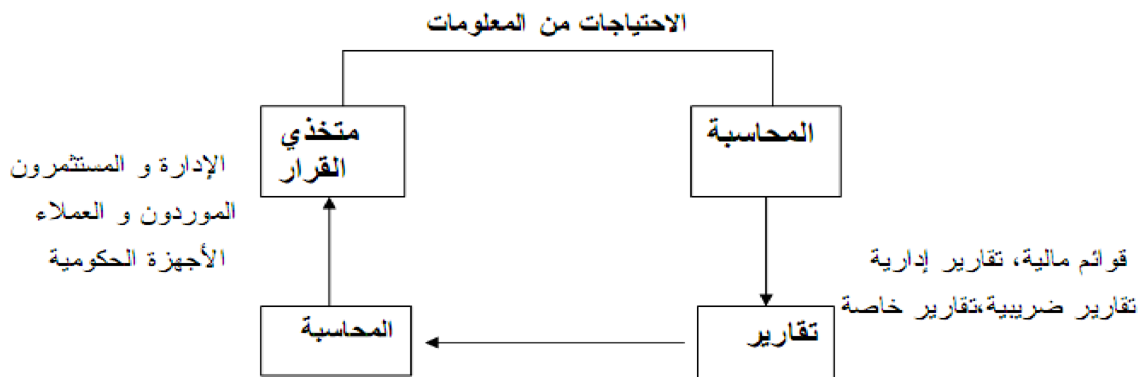
ج-مفهوم المحاسبة المقرن أو المحاسبة الدولية.

د- المفهوم العلمي للمحاسبة.

إن المفهوم المحاسبي يعبر عن انتشار الأفكار المحاسبية من دولة لأخرى، في حين المفهوم العالمي تتمثل محاولاته في إيجاد التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح وطرق متشابهة للقياس من دولة لأخرى بينما تعريف المحاسبة المقارن يقوم على أحد الأسباب وراء وصف ومقارنة الممارسات المحاسبية حول العالم هو تمكين المحاسبة من فهم الاختلافات وبالتالي تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية أما البعد العلمي للمحاسبة الدولية فيعبر عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القبضة الأجنبية.[1]

الفرع الثاني:أهمية المحاسبة الدولية:

بصفة عامة توفر المحاسبة المعلومات التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، فهي تعبر عن النشاط الخدمي الذي يقدم المعلومات المالية الكمية لخدمة متخذي القرار، يمكن توضيح كيفية إبلاغ المعلومات المحاسبية إلى متخذي القرار ،حيث عادة ما يتم توفير تلك المعلومات من خلال تقارير تمثل المخرجات النهائية للنظم المحاسبي والتي تتأسس على البيانات المتولدة من الأنشطة والأحداث الاقتصادية المرتبطة بأحد منشآت الأعمال من خلال الشكل التالي:-[2]



الشكل رقم(1):أهمية المحاسبة الدولية.

1-محمد المبروك أبو زيد-مرجع سابق الذكر-ص205.

2- شوقي طارق-أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية- مذكرة ماجستير-كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- جامعة الحاج لخضر -باتنة- 2008-2009-ص62.

المطلب الثاني:التطور التاريخي للمحاسبة الدولية[1]

بالرغم من دولنه تاريخ المحاسبة إلا أن الاهتمام بالمحاسبة الدولية سواء على المستوى الأكاديمي أو المستوى المهني ظهر فقط في العقود الأخيرة من القرن السابق حيث يؤكد معظم المحاسبين أن سنة 1972 اعتبرت نقطة تحول أساسية في مراحل تطور المحاسبة الدولية وعليه حسب تطور المحاسبة الدولية يمكن حصره في مرحلتين وهما:

المرحلة الأولى:قبل 1972: كان الاهتمام بالمحاسبة الدولية بعقد اجتماعات ومؤتمرات إقليمية بين المحاسبين وهذا من أجل تبادل المعلومات والخبرات بين دول الإقليم وكانت هناك جهود قليلة بغية تقليص الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول،من بين المؤتمرات التي تلته كل 4سنوات وهذا في كل من أمستردام و نيويورك ولندن وبيروت.

كذلك مؤتمر المحاسبة الأمريكي سنة 1949 وبعد هذا المؤتمر عقدت مجوعة من المؤتمرات واللجان الفرعية تم إصدارها وهذا خلال حياة مؤتمر المحاسبة الأمريكيAIC.

في نوفمبر 1951تم تأسيس الإتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاديين والماليين الذي يضم 12 جمعية محاسبة مهنية وهذا كله في النمسا وبلجيكا وفرنسا وألمانيا الغربية ولوكسمبورغ وهولندا والبرتغال وإسبانيا وسويسرا وعقدت كل 3سنوات مؤتمرات أخرى نذكر منها في عام 1957 مؤتمر إقليمي لإتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPA في منيلا وفي بداية الستينات أسست جمعية المحاسبة الأمريكية AAA تهتم بمواضيع المحاسبة الدولية وفي 1966 المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين AISG لإعداد دراسات مقارنة على مواضيع المحاسبة بثلاثة دول هي المملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة الأمريكية وفي نفس السنة أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لغرض مساعدة الدول النامية في تطوير أنظمتها المحاسبية.

ساهمت هذه المؤتمرات في حل المشاكل المحاسبية المحلية للدول كما ساهمت في نقل الأفكار المحاسبية من دولة لأخرى وكذا إدراك الاختلافات المحاسبية الموجودة بين الدول.

المرحلة الثانية:بعد 1972:[2]

تعد التطورات الحاصلة بعد هذه السنة مهمة لتطور المحاسبة الدولية حيث أصبحت هناك جهود عالية تبذل لتقليل تلك الاختلافات المحاسبية على مستوى دولي.

في 1972 ظهر المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة والمنعقد في سيدني والذي من خ لاله أنشأت منظمتين محاسبيتين تهتم أساسا بالاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، أدى إلى تأسيس لجنة معايير المحاسبة في 1976 ولجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1977.إن هذا التطور الحاصل للمحاسبة الدولية أدى إلى حدوث استجابة طبيعية

1-محمد المبروك أبو زيد –مرجع سبق ذكره ص56.

2- ثناء القباني–المحسبة الدولية–الدار الجامعية–الإسكندرية–مصر–ص23.

للتغيرات في البيئة التي تشتغل فيها المحاسبة،إضافة إلى ما تم ذكره شهدت فترة السبعينات ظهور الشركات المتعددة الجنسية وتأسيس لجنة الأمم المتحدة ل Translational corporation.ومن الناحية الأكاديمية لتطور المحاسبة الدولية وجد لأول مرة قسم المحاسبة الدولية ضمن جمعية المحاسبة الأمريكية و قد ظهرت هذه الفترة أول سلسلة من التوجيهات المحاسبية للجمعية الاقتصادية الأوروبية أهمها كان التوجيه الرابع الذي اعتمد شكله النهائي عام1978.

أقدمت العديد من الدول سواء كانت نامية أو دولا متطورة على تبني توصيات ومعايير المحاسبة الدولية حيث ارتفع عدد الدول الأعضاء من 9 دول ليصبح 101 دولة حاليا.

المطلب الثالث:بيئة المحاسبة الدولية ومشاكلها

الفرع الأول:بيئة المحاسبة الدولية

يمكن إعطاء مفهوم للبيئة بأنها:"مجموعة مؤثرات داخلية وخارجية أو مجموعة الأطراف والعوامل المؤثرة على النظام"، ومهما اختلف مفهوم البيئة فإن بيئة المحاسبة الدولية، متأثرة بمجموعة مؤثرات خارجية وداخلية.

أ-المؤثرات الخارجية:[1] تتمثل هذه المؤثرات في العناصر التالية:

العوامل الاجتماعية.

العوامل السياسية.

العوامل الدينية.

العوامل الاقتصادية والعوامل القانونية.

ب-المؤثرات الداخلية:[2] تتمثل هذه المؤثرات في العناصر الآتية:

- المالكين.- فعاليات المؤسسة.- المالية رأس مال السوق.- الضريبة.- الاحتراف المحاسبي.- ثقافة وبحوث المحاسبة.- النظام السياسي.- الجو الاجتماعي.- نمو وتطور الاقتصاد.- النظام المطبق.- المجتمع والعوامل البيئية.

1-أحمد حكمت الراوي-المحاسبة الدولية -دار حنين للنشر والتوزيع- المملكة الأردنية الهامشية-1995-ص29.

2-أحمد حكمت الراوي-مرجع سبق ذكره-ص31.

الفرع الثاني:مشاكل المحاسبة الدولية:[1]

تواجه المحاسبة الدولية عند تطبيقها عدة مشاكل ومعوقات يمكن تلخيصها فيما يلي :

1) مشكلة ترجمة العملات الأجنبية :فمن المعروف أن نشاط الشركات الدولية يتم في الأسواق المالية باستخدام العملات الأجنبية فهذه العملات المالية تتم بين طرفي هذه العملية أو إحداهما .

2) صعوبة الوصول إلى قوائم مالية موحدة بالنسبة للشركات القابضة .

3) تغير القدرة الشرائية للنقود، حيث أن إعداد القوائم المالية الموحدة يتأثر بالقيمة المالية للنقود .

مشاكل تتعلق بالمحاسب الدولي، فهل يوجد المحاسب الذي سمكن أن نطلق عليه اسم المحاسب الدولي؟

الاختلافات المحاسبية بين الدول، وصعوبة الوصول إلى نظام محاسبي موحد لارتباطها بالأنظمة المحاسبية .

مشكلة التضخم،حيث أن التقارير المالية يجب أن تعكس التغير في أسعار صرف العملات ومشاكل تقويم الأصول على مستوى النشاط الدولي.

مشكلة كيفية التوفيق بين القواعد الموضوعية لكل دولة للمحاسبة عن التضخم.

المطلب الرابع:أهداف المحاسبة الدولية

1) إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم المؤسسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي .

2) إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة .

3) دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول.

4) العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق.

5) توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة.

6) تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبية الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى دولي .

1-سليمي حميد المعايير المحاسبية الدولية-مذكرة ليسانس-كلية علوم التسيير-تخصص مالية-جامعة المدية ص18.

المبحث الثاني:التوحيد المحاسبي الدولي

المطلب الأول:مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي

أصبح التوحيد المحاسبي من الوظائف الأكثر أهمية في عالم الاقتصاد والأعمال اليوم وذلك بسبب الاهتمام المتزايد للدول للمعايير المحاسبية الدولية،ونظرا لما شهدته من تقدم في الممارسة المحاسبية،ويرجع ذلك إلى الدور المتقدم في الهيئات والمجموعات المهتمة بإصدار المعايير المحاسبية الدولية وحرصها على الالتزام بها وضرورة تطبيقها .ويعني التوحيد حسب الجمعية الفرنسية هو عملية بين جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج هذا العمل وتبسيطها.[1]

ويعني حسب Enthoven أنه"النظام الذي يضم ويحدد كل المغيرات المحاسبية على مستويات الاقتصاد وكل مستويات المنظمة".[2]

والتوحيد يعني تطبيق معيار أو قاعدة واحدة في كل الحالات فالتوحيد ينطوي على مجموعة ن القواعد الموحدة.[3]

ومعنى هذا تبني لغة موحدة تشمل المصطلحات والقواعد وذلك بهدف تسهيل الاتصال بين الأطراف المهتمة بالمحاسبة والأطراف التي لها دور فعال في الحياة الاقتصادية .ونظرا للتوجهات الاقتصادية من جهة والأداء الاقتصادي م جهة أخرى فإن أشكال التوحيد المحاسبي تختلف أيضا، وبإمكاننا أن نميز عدة أشكال للتوحيد وذلك حسب الهيئات المحلية المكلفة بالتوحيد(التوحيد في المنظومة الأنجلوفونية والتوحيد في المنظومة الفرانكفونية).

إذ قبل أن تصبح فكرة التوحيد ضرورة عالمية كان في الأول المحاس ب في شركة استخدام تقنياته ومبادئه الخاصة ليعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة بحيث تكون تخدم أصحاب هذه المؤسسة وترعى مصالحهم،ولكن بعد التطور الذي حدث وخاصة انفصال الإدارة عن الملاك وكثرة الأطراف التي تستخدم تلك القوائم المالية أدى إلى وجوب تنميط العمل المحاسبي بشكل يخدم مصالح مختلف الأطراف المهتمة بالمحاسبة.

-**التوحيد في الو.م.أ(المنظومة الأجلوفونية)**: بعد انهيار الأسهم المالية وأزمة الكساد العظيم في 1929،وبسبب زيادة عدم الرضا عن التقارير المحاسبية بذلت الحكومة الفيدرالية وبورصات الأوراق المالية ومهنة المحاسبة جه ودها حيث تم توكيل المعهد المحاسبي الأمريكي بإصدار معايير المحاسبة الدولية،وقد ساهم هذا المعهد من خلال مختلف اللجان بتشكيل مجموعة من المبادئ والإجراءات والمعايير الموحدة وعرفت هذه المبادئ المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما،وكان هدفها خدمة مختلف الأطراف ا لمهتمة بالمحاسبة ،ويمكن الوصول إلى التوحيد في الو .م.أ هو تكليف مهنة

1-Collasse-1996-comptabilité générale-5ed eocomica-paris.

2 محمد المبروك أبو زيد-مرجع سابق الذكر-ص347.

3سالمي محمد الدينوري- قائمة ص40.

المحاسبة بوظيفة إصدار المعايير المحاسبية كما ذكرنا سابقا .ويمكن ذكر المنظمات والهيئات التي لها تأثير كبير في وضع المبادئ نذكر منها:

لجنة تداول الأوراق المالية SEC 1934) SECURITIES AND EXCHANG COMMISSION).

المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين.AICPA 1987.

مجلس معايير المحاسبة المالية .FASB.(FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE).

التوحيد في القارة الأوروبية (المنظومة الفرانكفونية):عل عكس التوحيد في الو .م.أ الذي لم يرتبط به دور الدولة في عمليات التوحيد فإن التوحيد مثلا في فرنسا منوط بالسلطات العمومية أي الدولة هي من تقوم بوظيفة إصدار المعايير المحاسبية على سبيل المثال:

المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

لجنة التنظيم المحاسبي.CRC.

وللإشارة فإنه على الصعيد الدولي بدأ التفكير في التوحيد من خلال عقد عدة مؤتمرات محاسبية دولية بهدف العمل على توحيد الممارسة العلمية للوصول إلى قوائم مالية قابلة للمقارنة بهدف تمكين المستثمرين من إتخاذ القرارات التي تؤمن تدفقات رأس المال وتسهل التبادل التجاري بناءا على قيم محاسبية موحدة وتجعل العالم سوقا واحدة تلبية لشروط المنظمة العالمية للتجارة .WTO و التي تسعى لضم مختلف دول العالم.

المطلب الثاني:أهداف التوحيد المحاسبي

بعد اكتساح المحاسبة الطابع الدولي،وجدت أن الواقع فرض عليها أن تجهز نفسها لكي تصبح لغة عالمية،و هذا الأمر يتم شيئا فشيئا من خلال تطبيق التوحيد المحاسبي و الذي لا سيما و له

أهداف حيث جاء في المخطط المحاسبي الفرنسي أن للتوحيد أهداف وهي:

تحسين المحاسبة.

فهم المحاسبة و إجراء الرقابة عليها.

مقارنة المعلومات المحاسبية بالزمان و المكان.

دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات.قطاع النشاط و الأمة.

إصدار الإحصائيات.

و كذلك أهداف النظام المحاسبي الموحد هي:[1]

توفير البيانات اللازمة للتخطيط و التنفيذ و الرقابة على كل من مستوى الوحدة الاقتصادية و مستوى القطاع والمستوى القومي.

ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية.

تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبة و تبويبها و تخزينها.

إن أي تنظيم محاسبي تقوم به الهيئات المهتمة بالمحاسبة أو أي إجراء محاسبي تتخذه الدولة إلا و له هدف ويعود بالنقع إما على الدولة أو على الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية و منه يمكن القول أن للتوحيد المحاسبي منافع عديدة تعود على الدولة نفسها و على المتعام لين و المساهمين و كذلك على الشركات متعددة الجنسيات،و يمكن أن نلخص هذه المنافع و الفوائد كما يلي:

إزالة الغموض و الالتباس و التناقض عن مستخدمي القوائم المالية و ذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة. إمكانية المقارنة و إزالة عدم الفهم يزيد من الوثو ق بالقوائم المالية المعدة على أساسها،كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات و انسيابها.

تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة، لتبقى مشكلة توحيد العملة فقط.

البيانات الموحدة تسه ل الفهم ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر أعدادها مما يسهل الفهم على متخذي و صانعي القرارات و هذا يؤدي إلى تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات.

المعايير الموحدة تزيل الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للشركات التي تريد إدراج في الب ورصات العالمية إذ بدلا من إعداد قوائم مالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج اسمها فيها فالمعايير الموحدة تزيل هذه الحاجة.

تحقق المعايير الموحدة فائدة كبيرة للبلدان النامية بشكل أفضل من معاييرها الوطنية التي لا تصل إلى فعالية و مستوى المعايير الموحدة.

1حكمت الراوي أحمد-مرجع سابق الذكر-ص50.

تكون الدولة النامية على دراية بالمعايير و الطرق و الإجراءات المحاسبية التي تعمل بها الشركات متعددة الجنسيات و فروعها في تلك الدول.

توفير المال و الوقت في توحيد و جمع المعلومات المالية المختلفة عندما تتطلب أكثر من طرف وفقا لمتطلبات قانونية.

يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن و التكلفة و الجهد بالنسبة للدول النامية كما ظل الفكر المحاسبي يستأثر الاهتمام من زاوية المنفعة لرجل الأعمال مما و لد ضرورة لاستحداث تشريعات محاسبية غايتها وحدة المفاهيم و الإجراءات و تنظيمها بالشكل الذي يسهل في تنظيم العمل المحاس بي و يعني بالمستلزمات الأولية الأساسية للأغراض الاقتصادية و بذلك برزت فكرة النظام المحاسبي الموحد لدى الدول الرأسمالية و الاشتراكية و وفقا لمتطلبات النظم الاقتصادية لهذه الدول و حاجاتها من أجل ما يلي:

توفير أوسع قاعدة من البيانات و المعلومات.

- التحديد الدقيق للمفاهيم و معاينتها.
- المساعدة في تحليل.
- تثبيت الأسس في التقييم للمركز المالي.
- المدمن التهرب الضريبي.
- المساهمة في دراسة و تقييم المشاريع بشكل دقيق.
- تحديد دقة العلاقة بين المشروع و الدولة.
- المساهمة في توفير فرص العمل و حرية الاختيار و انتقال العاملين في النشاط المحاسبي.
- توفير الوقت و الجهد في التدريب عند التعيين للممارسين في العمل.

مما سبق فإن النظام المحاسبي الموحد يعد تطورا عمليا للعمل المحاسبي لما يقوم به المحاسب و عمليا في النظرية المحاسبية لما يجب أن يقوم به المحاسب خدمة للوحدة الاقتصادية.[1]

1 - www.google.com-14.01.2010-00:20.

المطلب الثالث: نماذج التوحيد المحاسبي الدولي

إن للتوحيد وظيفة أساسية تتمثل في إعداد المعايير المحاسبية الدولية وذلك لتحقيق التجانس في الممارسة المحاسبية فعملية التوحيد تمثل تحكيما بين أطراف عديدة.

ونستطيع أن نميز بين نموذجين رئيسيين النموذج الديناميكي، وال نموذج المحاسبي الستاتيكي حيث الأول يرتبط بالاقتصاد الرأسمالي القائم على كثافة النشاط البورصي والثاني يرتبط الاقتصاد الرأسمالي المختلط القائم على النشاط البورصي والنشاط البنكي.[1]

النموذج الستاتيكي(المكرو–اقتصادي):

وفق هذا النموذج فإن التوحيد المحاسبي يعتمد على مخطط محاسبي يعكس الاحتياجات والانشغالات المطروحة من طرف الدولة خدمة لأهداف التنظيم المركزي من جهة وذلك من خلال توحيد المحاسبة في المؤسسات بواسطة جملة من الحسابات والمبادئ المحاسبية وضبط الممارسة المحاسبية بالشكل الذي يسمح بزيادة توليد المعلومات الضرور ية للمجتمعات على المستوى المكرو الاقتصادي .ومن جهة أخرى يسمح بالإجابة على احتياجات أخرى من المعلومات المحاسبية والمالية المعبر عنها من قبل فئات أخرى مهتمة بحياة المؤسسات بالرغم من تعددها وعدم تجانسها وهنا كان للدولة إشراف كلي على هيئات التوحيد ويكون ذلك بالا شتراك مع بعض الفئات الفاعلة في حقل محاسبة المؤسسة(أصحاب المهنة،ممثلي المؤسسات والباحثين الأكاديميين ،سلطة ضبط الممارسة المحاسبية).

وفق هذا النموذج يكون للمؤسسة الخيار في الاحتفاظ بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الداخلية للمؤسسة وذلك لعدم استغلالها من قبل المنافسة إذ أنه في رأيهم أن الفصل بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلة هو الوسيلة المثلى للتمييز بين المعلومات التي تكون المؤسسة ملزمة ومتطوعة للإفصاح عنها وبين تلك التي تحتفظ بها المؤسسة لاحتياجات التسيير الداخلي خوفا من استغلالها من قبل المؤسسات المنافسة.

حيث كان المثال الفرنسي صورة لهذا النموذج بكل أبعاده،لأنه من أهم الخصائص التي ميزت المخطط المحاسبي الفرنسي PCRلعام 1957 هو الفصل بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية وكل ذلك في ظل مقتضيات إعادة بناء الاقتصاد الفرنسي بغد الحرب العالمية الثانية ،من خلال التخطيط المركزي،وإجابة لاحتياجات التسيير الداخلي للمؤسسات.وهذا ما نتج عنه تأثير كبير على استراتيجيات التوحيد في دول عديدة من أوروبا وآسيا و بعض دول المعسكر الشيوعي ودول إفريقية أخرى كونها كانت خاضعة للاستعمار الفرنسي وأوضح مثال على ذلك الجزائر .

1مدني بن بلغيث– أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي– أطروحة دكتوراه–جامعة باتنة–2004–ص60.

-النموذج المحاسبي الديناميكي:

وفق هذا التنظيم فإن التوحيد المحاسبي يعتمد على إطار تصوري والذي كان بمثابة خلفية وقاعدة أساسية لوظيفة إصدار المعايير وهذا باعتبار الدول الأنجلوسكسونية هي كانت الرائدة والسباقة في القيام بعمليات التوحيد،حيث ظهر التوحيد في الو.م.أ منذ 1987 معAICPA نتيجة لجملة الاحتياجات التي حملتها بورصة نيويورك عن عدم ملائمة المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة،والتي كانت في كثير من الأحيان لتضليل المستثمرين وأصحاب الأموال في ظل الركود الاقتصادي في 1929،ومنذ اعتماد سياق التوحيد المحاسبي وجدت مهنة المحاسبة الكثير من المشاكل الجديد وغير المعهودة،وطرحت نتيجة للتقلبات غير العادية في المحيط الاقتصادي والمالي للمؤسسات والتي توالت بشكل كبير و متسارع ومذهل.

وهنا الإطار التصوري كان الهدف منه خدمة عملية اتخاذ القرارات وكانت خاصيته الأساسية هي الملائمة و المرجعية لمحاولات التوحيد في دول عديدة تتشابه اقتصادياتها مع اقتصاد الو.م.أ ومن ميزاته نذكر:

1)يمثل الإطار التصوري دليلا مهما للمهنة المحاسبية في وظيفة التوحيد.

2) يمثل مرجعا لحل المشاكل المحاسبية التي لا توجد أي معايير لحلها.

3) يمثل وسيط أو مرجعا في تحسين التد ريب لمحاسبي حتى يصبح المحاسب الممارس قادرا على الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للمحاسبة.

4) يمكن من الرفع من إمكانية المقارنة وذلك بالتقليل من عدد الطرق المحاسبية البديلة.

5)يسمح بتحديد الرأي المهني عند إعداد القوائم المالية.

6)الإطار التصوري يحمي مهنة المحاسبة من كل أشكال الضغط السياسي والهجمات،لأنه يمدها بتبريرات منطقية تمكنها من تبيان عقلانية اختياراتها إذا تعلق الأمر بمعايير جديدة.

ونلاحظ أن التوحيد المحاسبي حسب هذا النموذج قائم على إعداد المعايير المحاسبية التي توجه القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي يكون السوق المالي (المستثمرين)في حاجة لها،استنادا لإطار تصوري وما يمكن تفسيره من المفهوم والأهداف السابق ذكرها هو اضطلاع المهنة المحاسبية بكامل وظائف التوحيد المحاسبي على حساب دور الدولة الذي أصبح يقتصر على ضمان الإطار التنظيمي الضروري لضبط الع لاقات القائمة بين مختلف المتدخلين في السوق المالي.

كما واعتبر الإطار التصوري للمحاسبة الصدر عن FASB دليلا ومرجعا لمحاولات لاحقة للتوحيد المحاسبي في دول عديدة تتسم بنفس خصائص الاقتصاد لأمريكي نذكر منها:

الفصل من دليل المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين ICCA الذي يمثل إطارا تصوريا مرجعيا لإعداد المعايير المحاسبية،مستوحى من الإطار التصوري الأمريكي FABS.

الإطار التصوري الذي تم إرساءه من قبل المعايير المحاسبية البريطاني ASB في 1990.محل هيئة المعايير المحاسبية ASC التي تأسست في 1975،وأهم ميزة للإطار التصوري هو قربه من توجهات الإطار المحاسبي FABS بحيث كان يعكس أساسا احتياجات السوق المالي وأنسب مثال على هذا النموذج هو التجربة الأسترالية والتي كانت مطابقة للتجربة

البريطانية والمستوحاة من التجربة الأمريكية وإطارها التصوري.

المطلب الرابع:العراقيل والضغوطات اتجاه التوحيد المحاسبي الدولي

الفرع الأول:العراقيل(العوائق والعقبات)اتجاه التوحيد المحاسبي الدولي

باستنادنا إلى نماذج التوحيد التي تم التطرق لها سابقا سوف نتناول مختلف العوامل والأسباب التي تمثل عوائق وعقبات اتجاه عملية التوحيد.

الأسباب التنظيمية:ويقصد بها مختلف الأسباب المرتبطة بهيئات التوحيد ي حد ذاتها ويمكن أن نلخصها فيمل يلي:

هيئات التوحيد مدى استقلاليتها،سواء من حيث علاقة التبعية التي تربطها بالدولة أو من حيث طبيعة الأعضاء المشكلين لها.

هيئات التوحيد ومدى تمثيلها لمختلف الفئات المعنية بتطبيق المعايير المح اسبية وبالتالي إشراكها في مسار إعداد هذه المعايير كلما اتصفت هذه الأخير بالقوة الملائمة.

مدى تجديد هيئات التوحيد ويعني قدرتاه على إضفاء القدرة التجديد على المعايير لضمان مسايرتها للمستجدات وعدم تعارضها معها.

مدى التنسيق بين هيئات التوحيد باعتبارها المعد للمعايير المحاسبية ومختلف الفئات المعنية بهذه المعايير وتطبيقها، فضعف مستوى الثقة بينهما قد يؤدي إلى الفشل في تحقيق أهداف التوحيد.

هيئت التوحيد ومدى اتصالها بمختلف الأطراف المعنية للوقوف على درجة ومدى قبولهم وتبنيهم للمعايير بالإضافة لاحتياجاتهم من الحلول لمختلف المشاكل التي قد تواجههم.

الأسباب المعرفية و الفكرية و القيمية : ونعني بها مختلف الأسباب المرتبطة بالأطراف المعنية بتطبيق المعايير المحاسبية و التي بإمكانها المساهمة في إعداد هذه المعايير من خلال تواجدها

بهيئات التوحيد ومن أهم الأسباب:

التكوين: وهو التراكم المعرفي الناتج عن الخبرة العلمية و العملية و الذي يعكس قدرة مختلف الفئات المعينة بالمعايير المحاسبية على التعامل معها بشكل جيد سواء خلال مرحلة التصور

و الإعداد أو التطبيق.

القيم: تتمثل في الوفاء لمناهج و تصورات دون سواها و لهذا العنصر تأثير كبير على مدى القبول الذي قد تحظى به المعايير المحاسبية لاعتبارات قد تكون فكرية أو إيديولوجية أحيانا و بالتالي تكون عقبة أمامها.

الضغط: و الذي قد يمارس من قبل جماعات المصالح التي قد ترى أنه في ظل مواقف معينة تجاه المعايير المحاسبية قد تتأثر مصالحهم سواء بالإيجاب أو بالسلب.

الأسباب الإقتصادية و الاجتماعية و السياسية: و من أهم هذه الأسباب:

التباين في النسيج الاقتصادي على مستوى الدولة الواحدة، سواء من ناحية عدم تجانس أشكال المؤسسات(مؤسسات كبيرة قد تكون لها صبغة عالمية ،مؤسسات متوسطة ومؤسسات صغيرة)

أو من ناحية عدم تجانس الأنشطة الاقتصادية (صناعة،تجارة،خدمات،تجارة إلكترونية)هذا التباين يطرح عدة تساؤلات حول ملائمة المعايير المحاسبية لمختلف الأنشطة الاقتصادية ومدى احتياجات مختلف أشكال المؤسسات.

الشركاء الاجتماعيين(النقابات)وما يمارسونه من ضغوط،على اعتبار الأهمية التي تكتسبها هذه الفئة من أهمية داخل المؤسسة،وبالتالي حساسيتها اتجاه كل ما من شأنه أن يحدث تغيرات داخلها.

طبيعة الخيارات التي تتبناها السلطة السياسية في بلد معين أو الخيارات التي تفرض عليها في إط ار توجهاتها سواء من قبل المؤسسات المالية الدولية والمنظمات أو الدول بحيث يكون لها تأثير مباشر على مختلف الفئات المرتبطة بعملية التوحيد.

الفرع الثاني:الضغوطات اتجاه التوحيد المحاسبي الدولي

بالاضافة إلى الأسباب المساهمة في خلق العوائق والعقبات أمام التوحيد، فهناك ضغوط عديدة اتجاه التوحيد منها:

أتى الإتحاد الدولي للبورصات IOSCO بمجموعة من المعايير المحاسبية الدولية وكان قد حدد موعد أفريل 1998 كموعد نهائي ليوصي الإتحاد قبولها على المستوى الدولي،واستخدامها كأساس لإدراج الأسهم والسندات في الأسواق المالية عبر الحدود.

ضرورة وجود لغة محاسبية مشتركة وموحدة على المستوى العالمي وذلك بسبب زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل،ورأس المال والتكنولوجيا.

الضغوط التي تمارسها الشركات المتعددة الجنسيات والتي تتجه نحو هدف وهو الحاجة إلى معايير متوافقة على مستوى العالم إذ أن فروع هذه الشركات منتشرة في أرجاء العالم وتعمل في بيئات متباينة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العامة فيها لذا فإن مصلحتها أن تطبق دول العالم معايير موحدة لتسهيل أعمالها.

التنافس الدولي وازدياده أدى إلى الحاجة الماسة لتنسيق لجهود عن طريق WTOالمنظمة العالمية للتجارة،عن طريق أسس تتمثل في استخدام المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية.

حاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها،ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة،وقابلة للفهم من قبل هؤلاء المستثمرين والمقرضين.

زيادة التجارة الدولي والمبادلات الاقتصادية التي بها شركات عالمية منتشرة في كل أنحاء العالم هذا ما يتطلب معايير وأسس للقياس والإفصاح.

حيث من بين متطلبات الانضمام إلى WTOمبدأ مهم وهو الشفافية لتوفير معلومات وبيانات للمستثمرين،وكذلك تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق.[1]

1المؤتمر العلمي الحادي عشر حول التعليم المحا سبي في الوطن العربي- 19-20 تشرين الثاني-عمان –الأردن-1999.

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

معايير IAS/IFRS جاءت في الأصل الاقتصاديات التي طبقت نظام اقتصاد السوق ذي الجذور الرأسمالية و المعتمد على مبادئ الرأسمالية العلمية من خلال الإطار لمختلف كتاب مدارسها و على رأسهم أفكار آدم سميث عميد الفكر الكلاسيكي.[1]

المطلب الأول ماهية المعيار

الفرع الأول: مفهوم المعيار

يقصد بكلمة معيار"بأنه نموذج يوضع ،يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته،أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين منها"

قد جاءت كلمة معيار ترجمة للكلمة الانجليزية standardوقد أطلق عليها كلمة قاعدة أيضا،ويقصد بكلمة معيار في اللغة نموذج يوضع يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته،أما في المحاسبة فيقصد به الرشد الأساسي لقيام العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين والمعير في هذا المعنى يتعلق عادة بعنصر معين من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

وقد يقصد كون المعيار قواعد محددة يتم بموجبها تحديد قياس الأحداث المالية للمنشأة وإيصال نتائج القياس إلى مستخرجي القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات اللازمة م قبل مستخدميها وبهذا المفهوم تم التركيز على استخدام القاعدة لغرض قياس الأحداث المالية عليها،والاستفادة من هذا القياس من قبل المهمين الداخليين والخارجيين لغرض اتخاذ القرارات.

وقد عرفت لجنة القاعد الدولية القاعدة المحاسبية كونها:"عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المدينون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم،ولكنها لا تلغي هدر لحكمة أو الاجتهاد أبدا،كما أن وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة عموما تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير والممارسة في الظروف المتشابهة،وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل المهني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية ".وبهذا التعريف يصور كون القواعد ذات أهمية بالغة ولكن ليس من الضروري أن تتناسب مع معطيات الواقع العملي أو المحلي.

والنقطة الرئيسية في هذا التعريف تشير إلى أن هدف القاعدة تقليل د رجة الاختلاف في التعبير والممارسة في الظروف المتشابهة وبهذا فالمقصود في التعريف أي التنسيق فيما بين القواعد المحاسبية في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة

1عمورة جمال –نظرة على أهم المعايير المحسبية الدولية في ظل التحولات الاقتصادية في الجزائر–ص100.

على المجال المحل والعالمي .كما وأكد كون القاعدة تعتبر إطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني و لتحديد طبيعة وعمل المسؤولية المهنية،وبهذا المقصود هو تقييم عمل الشركات الدولية بالمعايير الموحدة لتقييم نوعية وكفاءة العمل المحلي والدولي،والوصول إلى سهولة المقارنة وتحديد الانحرافات.[1]

فبينما يرى Kohlerأن المعير هو نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول الع ام،ويرى Littleton بأن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة.

الفرع الثاني:الشكل التقليدي لمعيار المحاسبة الدولية

إن الدارس لمعايير المحاسبة الدولية يتضح له أن المعيار المحاسبي غالبا ما يتضمن الفقرات الرئيسية التالية:

أ. مقدمة المعيار.

ب. التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار.

ج. شرح المعيار.

د. موضوع(صلب)المعيار.

ه. الإفصاح.

و. أحكام انتقالية(وذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها،وتحدد الأحكام الانتقالية في تلك الحالة ما يجب على الشركات التي تقوم به خلال تلك الفترة لحين تطبيق المعيار.

ز. تاريخ بدء سريان المعيار.[2]

يعرض المعيار المحاسبي بإحدى هذين العرضين:

الهدف،حقل التطبيق، التعاريف، المحتوى والتطوير الذي يعرفه المعيار،المعلومات الواجب نشرها، الأحكام الانتقالية،تاريخ التطبيق.

المقدمة، المذكرة التفسيرية،معيار (المحتوى والتطوير،المعلومات الواجب شرعا،الأحكام الانتقالية تاريخ التطبيق).

إن أي قيود على تطبيق معايير محاسبية دولية معينة يجري توضيحها في نصوص تلك المعايير . وليس المقصود من المعايير المحاسبية تطبيقها على البنود غير المادية، و يسري مفعول المعيار المحاسبي ا لدولي اعتبارا من التاريخ المحدد فيه وما لم يذكر خلاف ذلك فإنه لا يطبق بأثر مرجعي.

1حكمت أحمد الراوي-مرجع سابق الذكر-ص45-46.

2 يوسف محمد جربوع،سالم عبد الله سلح-مرجع سابق الذكر-ص23.

الفرع الثالث:إجراءات العمل بالمعايير ومشاريع المعايير

.بموجب أسلوب العمل المتفق عليه يتم اختيار مواضيع محددة لدراستها بشكل تفصيلي من قبل لجان التوجيه،وعلى ضوء نتائج العمل يتم إعداد مشروع معيار لموضوع معين يطرح على المجلس فإذا وافق على المشروع ثلثي أعضاء المجلس فإنه يتم إرساله إلى الهيئات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والهيئات المنظمة والمؤسسات وغيرهم من المهتمين بالأمر،ويعطي هؤلاء وقت كاف لبحث المشروع والتعليق عليه.

منذ إنشاء المجموعة الاستشارية في 1981 فإنه يجري الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار.

يقوم المجلس بتفحص التعليقات والاقتراحات التي ترد على مشروع المعيار وتعديله حسب الضرورة،وإذا وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع المجلس على المشروع يجري إصداره ك معيار محاسبي دولي ويصبح نافذ المفعول من التاريخ الذي يجري تحديده في المعيار.

من أجل تشجيع النقاش حول الموضوع وإعطاء وقت كاف لبيان وجهات النظر،قد يرى مجلس اللجنة في مرحلة ما من الإجراءات المشار إليها أعلاه إصدار ورقة مناقشة،ويتطلب ورقة المناقشة موافقة المجلس بأغلبية بسيطة.

إن النص الموافق عليه لأي معيار أو مشروع معيار،هو ذلك النص المنشور من قبل اللجنة باللغة الانجليزية،ويكون الأعضاء بموجب صلاحيات المجلس مسؤولين عن إعداد ترجمات المعايير ومشاريع المعايير .لا تمتلك اللجنة أو مهنة المحاسبة بصورة منفردة سلطة فرض اتفاقية دولية أو الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويعتمد نجاح جهود اللجنة على مدى الاعتراف والدعم الذي تلقاه من جهات مختلفة مهتمة تعمل ضمن حدود صلاحياتها وفي معظم أقطار العالم تتمتع مهنة المحاسبة باحترام ونفوذ له الأثر الأكبر في هذه الجهود.[1]

المطلب الثاني:أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية

أولا:إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق لمصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه لمعايير وتطبيقها عالمي.

ثانيا: العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض لقوائم المالية.

ويتم تحديد الهدفين السابقين من خلالا أعضاء اللجنة والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا جهودهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

1) التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.

2) إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعاير المحاسبية بالإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية.

---

1 يوسف جربوع محمد-سالم عبد الله حلس-مرجع سابق الذكر-ص22-23.

3)إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على الأسوا ق المالية والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ ذلك الالتزام.

4)إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم المالية والبيانات المالية.

5)العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.[1]

يتضح من أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تطبيق المعايير المحاسبية الولية يكون في الغالب اختياريا باعتبارها تمثل معايير إرشادية غير ملزمة دوليا .وبالتالي تكون الأولوية في التطبيق عند إعداد القوائم المالية في الدولية للمعايير والنظم والقوانين المحلية وذلك عندما تختلف عن معايير المحاسبة الدولية ،حيث يراعى ما يلي:

إذا كانت المعايير المطبقة في القطر أقل من المعايير التي أقرها الاتحاد الأوروبي (IFAC)تطبيق معايير الاتحاد الدولي.

إذا كانت المعايير المطبقة في القطر أكثر وأشد قوة من المعايير المحاسبية الدولية تطبق معايير القطر الذي تؤدي الخدمة.

إذا كانت المعايير المطبقة في الدولة الأم صالحة وأقوى وأشد صرامة من المعايير في القطر الذي تؤدي الخدمة تطبق معايير القطر الأم.

المطلب الثالث:أهمية المعايير المحاسبية وتطويرها

الفرع الأول:أهمية المعايير المحاسبية الدولية

يلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال:

تحديد وقيا س الأحداث المالية للمنشأة،فبدون معايير محاسبية لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.

إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية،ويلاحظ في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.

تحيد الطريقة المناسبة للقياس،ويلاحظ أن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار .

عملية اتخاذ القرار وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق.يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ قرار مناسب.

1 يوسف محمد جربوع–سالم عبد اله حلس–مرجع سابق الذكر–ص24.

أما الجوانب في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة،أو قد يؤدي إلى المنشآت استخدام طرق متباينة،وغير موحدة أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.
- إعداد قوائم مالية كيفية،وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها قبل المست فيدين الداخليين أو الخارجيين.
- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية لمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة،وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي، أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل.
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين وكذلك الدراسيين وغيرهم.[1]

الفرع الثاني:تطوير معايير المحاسبة الدولية

إن إجراء تطوير معيار محاسبي دولي هي كما يلي:

يؤلف المجلس لجنة توجيهية يرأس كل واحد منها في المجلس وتظم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل ويمكن أن تظم اللجان التوجيهيةِ ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعات الاستشارية أو خبراء في موضوع معين.

تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع،وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية.وتدرس اللجنة التوجيهية كذلك المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية،بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة الملائمة في الظروف المختلفة الملائمة في الظروف المختلفة،وبعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المشمولة يمكن أن تتقدم اللجنة التو جيهية بمخطط عمل للمجلس.

بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت تقوم عادة اللجنة التوجيهية بإعداد ونشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى والغرض من المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار،كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها.

وتطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة .أما في حالة تعديلات للمعيار المحاسبي الدولي موجود فيمكن أن يطلب المجلي من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا.

---

1 حكمت أحمد الراوي-مرجع سابق-ص47-48.

تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ وتضع القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة وتستخدم لإعداد المعيار المحاسبي الدولي المقترح، وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطالب إلا أنها لا تنشر رسميا.

تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار لالمصادقة عليها من قبل المجلس، وبعد أن تراجع أو يوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس تنشر. وتدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة م تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل.

تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو أن من المفضل إصدار ورقة المناقشة للتعليق عليها،كما قد يرى أنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة م عيار واحدة قبل تطوير معيار محاسبي دول.[1]

يكون الأعضاء بموجب صلاحيات المجلس مسئولين عن إعداد ترجمات للمعايير ومشاريع المعايير بلغات بلدانهم عندما يكون ذلك مناسبا ويجب أن تشير هذه الترجمات إلى الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة وأنها ترجمت النص المرافق عليه.[2]

جدول رقم (01)يبين المعايير المحسبية والتعديلات التي أجريت عليها.

رقم المعيار	عنوان المعيار
01	عرض القوائم المالية.
02	المخزون.
03	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم27و28.
04	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 16و38.
05	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 1.
06	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 15 وهو بدوره ألغي.
07	قوائم التدفق النقدي.
08	صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.
09	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 38.
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.

1طارق عبد العال حماد-مرجع ساق الذكر-ص 21-22.

2 طارق عبد العال حماد-مرجع سبق ذكره-ص 30.

11	عقود الإنشاء.
12	ضرائب الدخل.
13	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم1.
14	التقارير عن القطاعات.
15	ألغي.
16	الممتلكات والمباني والمعدات.
17	عقود الاستئجار.
18	الإيراد.
19	منافع الموظفين.
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
22	حل محله معيار التقارير المالية الدولية IFRS 5.
23	تكاليف الاقتراض.
24	افصاحات الأطراف ذات العلاقة.
25	حل محله معيار المحاسبة الدولي IAS 40.
26	المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد
27	البيانات المالية لموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة.
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة الزميلة.
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة.
31	التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة.
32	الأدوات المالية:الإفصاح والعرض.
33	حصة السهم من الأرباح.
34	التقارير المالية المرحلية.
35	حل محل معيار التقارير المالية IFRS 5.
36	انخفاض قيمة الأصول.
37	المخصصات والالتزامات الطارئة.
38	الأصول غير الملموسة.
39	الأدوات المالية:الاعتراف والقياس.

40	ملكية الاستثمار.
41	الزراعة.

المصدر:أمين السيد أحمد لطفي-المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات-الدار

الجامعية-الإسكندرية-مصر-2004-ص435-436.

المطلب الرابع:هيئات إعداد المعايير المحاسبية الدولية

الفرع الأول:لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC

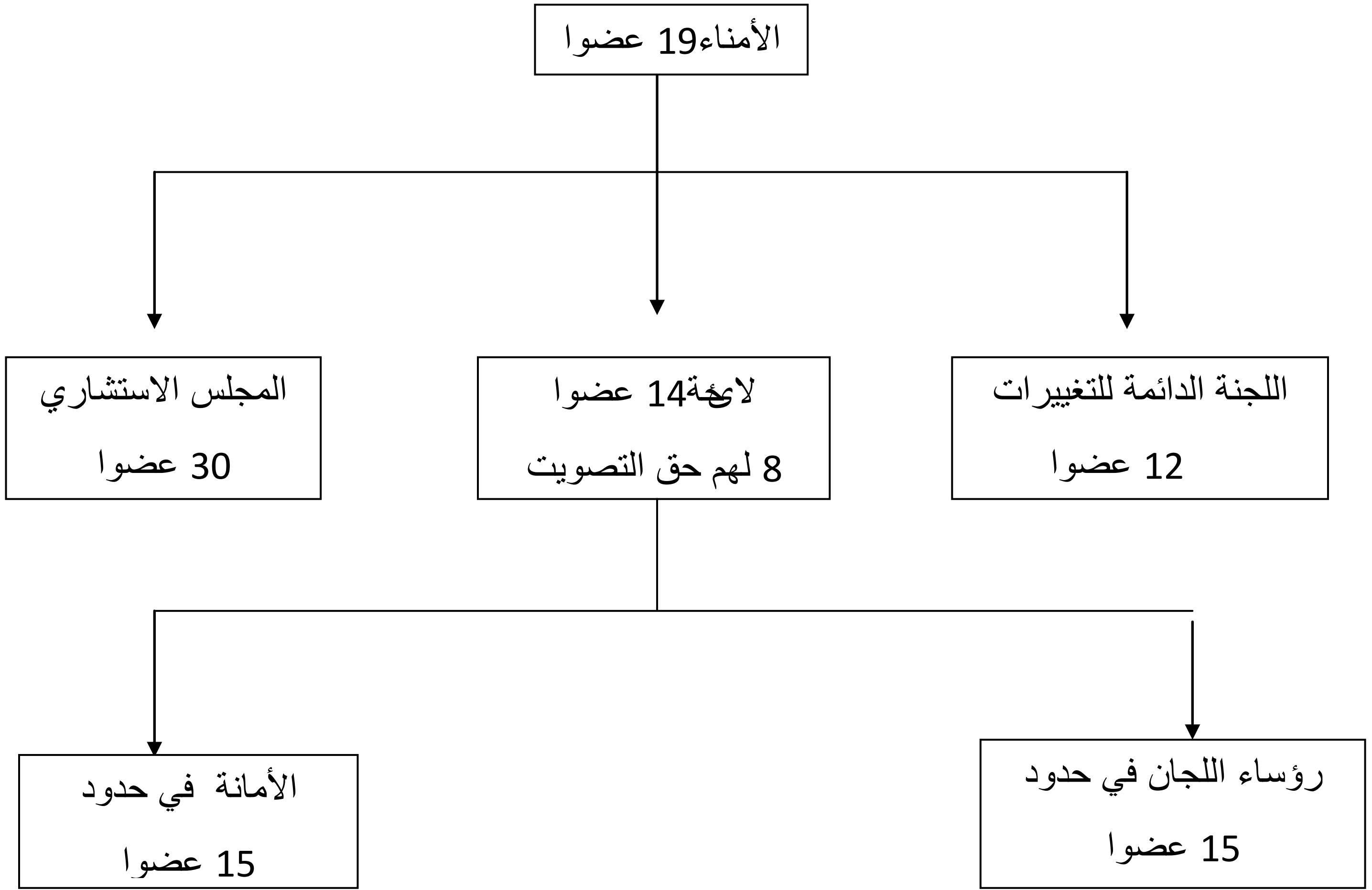
تعود نشأة IASCإلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمر 1972 بسيدني حيث في هذا المؤتمر اقترح اللورد "بنسون"الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناءا على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين.وبعد عقد عدة اجتماعات أخرى بين رؤساء الهيئات التالية:IACPA ,CIPA ,ICAEW ,ICASالاتفاق على توسيع نطاق المشاركة من ثلاث دول من مجموعة الدراسة إلى دول أخرى،استراليا،كندا،فرنسا،اليابان،المكسيك وهولندا،وتم الاجتماع في لندن في سنة 1973.وأسفر الاجتماع في النهاية عن إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية في جويلية1973.[1]

تعريف لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC:

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد المعايير،يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات عند إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم.

1 طارق عبد العال -دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية- الطبعة 1-دار الجامعة-الإسكندرية- مصر-2006 ص20-21.

الشكل رقم(02):يبين لجنة المعايير المحاسبية الدولية.



المصدر:شعيب شنوف-محاسبة المؤسسة-الجزء1-مكتبة الشركة الجزائرية بودواو-الجزائر-2008-ص130.

الفرع الثاني:مجلس معايير المحاسبة الدولية

بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير معايير المح اسبة الدولية ظهرت الحاجة إلى إعادة الهيكلة لهيئة و لجنة المعايير IASCوالنظام الأساسي لها ،فشكل ما يعرف بمجلس معايير المحاسبة الدولية،وكان ذلك في أفريل 2001 حيث تبنى جميع المعايير الصادرة عن اللجنة IASCوتبديل هذه التسمية إلى لجنة تفسير المعايير الدولية في 2002.

حسب المادة 19 من النظام الأساسي IASCيتم تعيين 12 عضوا من أعضاء IASBكأعضاء دائمين بما في ذلك الرئيس ونائبه إضافة إلى عضو ين غير دائمين إن أهم ما يهدف إليه زيادة شفافية التقارير المالية عن طريق تحقيق طريقة واحدة عالمية للمحاسبة وبالتالي سيؤدي إلى تحقيق منافع تعود على الاقتصاد العالمي والتخلص من عوائق الاستثمار من خلال تطبيق معايير عالية الجودة وعظيمة الفائدة.

الشكل رقم(03)يبين هيكل IASB.

Source :pascal bareto,normesIAS /IFRS aplications aux ètas financiers,paris,2004.

تم تشكيل لجنة تحسينات فرعية تضم أربعة من أعضاء المجلس للنظر في جميع الاقتراحات المقدمة. في ماي 2002 أصدر المجلس مسودة اقتراح إدخال التعديلات على 13 معيار سحب IAS15 وفي ديسمبر 2003 أصدرت المعايير 13 في صورتها النهائية بالإضافة إلى تعديلات 17 معيار أخرى،كما ألغي مشروع التحسينات بعض لمعالجات البديلة ومع نهاية جوان 2004 كان IASCوIASB قد أنجزوا 46 معيار 9 قد تم تعديلهم أو إلغائهم.

الجدول رقم(02)يبين قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة من

2001إلى غاية 2008.

قائمة المعايير	موضوع المعيار
المعيار المحاسبي IFRS1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.
المعيار المحاسبي IFRS2	الدفع على أساس الأسهم.
المعيار المحاسبي IFRS3	اندماج الأعمال.
المعيار المحاسبي IFRS4	عقود التأمين.
المعيار المحاسبي IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة.
المعيار المحاسبي IFRS6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.
المعيار المحاسبي IFRS7	الأدوات المالية،الإفصاحات.
المعيار المحاسبي IFRS8	أقسام الأنشطة.

المصدر:شعيب شنوف، مرجع سابق الذكرص133.

خلاصة الفصل الأول:

إن استخدام المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية أصبح مطلب وضرورة ملحة لمختلف الأطراف(مستخدمي القوائم المالية)لذا نجد أن مفهوم المعايير تطور من التوحيد أو التنميط والذي يعد صعب التطبيق على اعتبار أن المحاسبة تتأثر بالمحيط المتواج د فيه فظروف المؤسسة الاقتصادية المتواجدة في فرنسا أو الولايات المتحدة الأمريكية تختلف لا محالة عن ظروف نظيرتها في الجزائر أو بلد آخر،كما أن القوانين التجارية والتي تنظم هذا النو ع من العلاقات من دولة إلى أخرى.كما أن الأنظمة السياسية ترفض الانصهار للنظام العالمي بهذا الشكل.